Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2015–2016

34 302 **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016)**

Nr. 103 **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 23 november 2015

Tijdens het Algemeen Overleg Sport van 17 juni 2015 (Kamerstuk 30 234, nr. 134) heeft het lid Bruins Slot aan de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: VWS) gevraagd naar de financiële en juridische analyse achter mijn brief aan uw Kamer van diezelfde datum. In die brief schreef ik over de onvermijdelijke richtlijnconforme verruiming van de btw-sportvrijstelling.[1] De Minister van VWS heeft het verzoek van het lid Bruins Slot naar mij doorgeleid. Met deze brief beantwoord ik de gestelde vraag. Ik ga eerst in op de juridische analyse en daarna op de financiële analyse. Ik sluit af met een conclusie.

1. Juridische analyse

De Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) is gebaseerd op de Europese btw-richtlijn.[2] In artikel 132 van deze richtlijn zijn enkele vrijstellingen opgenomen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. De EU-lidstaten zijn verplicht om deze vrijstellingen om te zetten in hun nationale wetgeving. In Nederland zijn de btw-vrijstellingen opgenomen in artikel 11 van de Wet OB. Hieronder beschrijf ik eerst de Europese btw-sportvrijstelling. Daarna leg ik de Nederlandse btw-sportvrijstelling langs die Europese lat. Aan het slot van deze paragraaf ga ik in op artikel 133 en artikel 134 van de btw-richtlijn die enkele algemene voorwaarden bevatten met betrekking tot de toepassing van een aantal vrijstellingen, waaronder de sportvrijstelling.

[1] Kamerstuk 34 002, nr. 102.

[2] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006).

kst-34302-103
ISSN 0921 - 7371
’s-Gravenhage 2015

1.1 Europese btw-sportvrijstelling

Ingevolge artikel 132, eerste lid, onderdeel m, van de btw-richtlijn, geldt een btw-vrijstelling voor sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Kortweg zijn voor toepassing van de btw-sportvrijstelling de volgende vier elementen van belang:[3]

1. het woord «sommige» biedt geen vrijheid aan EU-lidstaten om de vrijstelling te beperken,
2. de diensten worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk,
3. de diensten hangen nauw samen met de beoefening van sport, en
4. de uiteindelijke ontvangers van de diensten zijn sporters.

1.1.1 «... sommige ...»

Hoewel de woordkeuze anders doet vermoeden, biedt het woord «sommige» in artikel 132, eerste lid, onderdeel m, van de btw-richtlijn geen vrijheid aan lidstaten om bepaalde diensten uit te zonderen van de btw-sportvrijstelling. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) heeft meermaals bevestigd dat EU-lidstaten alleen in het kader van de artikelen 133 en 134 van de btw-richtlijn[4] beperkingen in de vrijstellingsbepalingen kunnen aanbrengen.[5] Zo heeft het HvJ EU in het arrest van 19 december 2013, zaak C-495/12 (Bridport) geoordeeld:

22. Indien deze dienst wordt verricht door een instelling zonder winstoogmerk, valt hij bijgevolg onder de btw-vrijstelling van dat artikel 132, lid1, sub m, waarbij van geen belang is of de dienst wordt verricht ten behoeve van een speler die lid is, dan wel een bezoeker die geen lid van deze instelling is.

Hieruit volgt dat volgens het HvJ EU voor toepassing van de Europese btw-sportvrijstelling geen onderscheid mag worden gemaakt tussen prestaties aan leden en prestaties aan niet-leden. Op de eerdergenoemde artikelen 133 en 134 van de btw-richtlijn ga ik in paragraaf 1.3 en 1.4 nader in.

1.1.2 Instellingen zonder winstoogmerk

Met betrekking tot de voorwaarde dat de diensten worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk volgt uit de rechtspraak van het HvJ EU dat de vrijstelling een ruime werkingsfeer heeft en dat onder het begrip instellingen bijvoorbeeld ook gemeenten vallen.

1.1.3 Diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport

Wat betreft het hiervoor genoemde derde criterium is belangrijk na te gaan wanneer sprake is van diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport. Daarvan is sprake als de diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van die (sport)diensten. In het arrest HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (Bridport), waarbij het ging om het verlenen van het recht op gebruik van een golfterrein, heeft het HvJ EU

---

[3] HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-253/07 (Canterbury Hockey Club), r.o. 32.

[4] Voorheen was dit artikel 13, A, tweede lid, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn»).

[5] HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (Commissie/Spanje), r.o. 14, 15 en 18, HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-253/07 (Canterbury Hockey Club), r.o. 39 en HvJ 21 februari 2013, nr. C-18/12 (Město Žamberk), r.o. 23.

geoordeeld dat in ieder geval het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie nauw samenhangt met de beoefening van sport en onontbeerlijk is voor die beoefening.[6] Eerder al heeft het HvJ EU in het arrest van 16 oktober 2008, zaak C-253/07 (Canterbury Hockey Club), dit ambtshalve aangegeven:

28. De sportbeoefening binnen een dergelijke structuur impliceert over het algemeen dat, om praktische, organisatorische en administratieve redenen, de particulier niet zelf de diensten organiseert die onontbeerlijk zijn voor de sportbeoefening, maar dat de sportclub waarvan hij deel uitmaakt deze diensten organiseert en opzet. Hieronder vallen bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van een terrein of een scheidsrechter*, die beide noodzakelijk zijn voor de beoefening van elke teamsport. In dergelijke situaties worden diensten verleend en rechtsbetrekkingen aangegaan tussen de sportclub en de dienstverlener enerzijds, en tussen de sportclub en zijn leden anderzijds.*

1.1.4 Diensten uiteindelijk ten behoeve van sporters

Over het vierde element heeft het HvJ EU beslist dat onder de Europese btw-sportvrijstelling ook vallen de diensten die aan een rechtspersoon of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid worden verricht wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die sport beoefenen.[7] Dit betekent dat de vrijstelling niet alleen ziet op diensten aan natuurlijk personen (sporters), maar ook op diensten waarvan de afnemer een rechtspersoon is. Bijvoorbeeld een dienst van een sportkoepel aan een vereniging die aan die koepel deelneemt.

1.2 Nederlandse btw-sportvrijstelling

De Nederlandse btw-sportvrijstelling is opgenomen in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB. In Nederland zijn kortweg vrijgesteld de diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden. Bij de vormgeving en uitvoering van de Nederlandse btw-sportvrijstelling moet rekening worden gehouden met hetgeen beschreven in paragraaf 1.1.

Afgezet tegen artikel 132, eerste lid, onderdeel m, van de btw-richtlijn is de Nederlandse wet te beperkt, omdat de vrijstelling alleen geldt voor prestaties aan leden. Door deze beperking weg te nemen, zal vanaf dat moment de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door een instelling zonder winstoogmerk aan een (andere) sportorganisatie een vrijgestelde prestatie zijn. In de huidige Nederlandse uitvoeringspraktijk is bij de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties veelal sprake van een belaste prestatie die onder het verlaagde btw-tarief van 6% valt.[8]

1.3 Artikel 133 van de btw-richtlijn

Op grond van artikel 133 van de btw-richtlijn kunnen lidstaten de toepassing van enkele vrijstellingen, waaronder de btw-sportvrijstelling, afhankelijk stellen van een aantal voorwaarden. Vooropgesteld, EU-lidstaten kunnen deze voorwaarden slechts toepassen voor andere dan publiekrechtelijke instellingen (dus niet voor gemeenten). In het bouwwerk van de Nederlandse btw-vrijstellingen is de voorwaarde van artikel 133, onderdeel a (niet systematisch winst beogen) reeds verwerkt

---

[6] HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (Bridport), r.o. 21 en 24.
[7] HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-253/07 (Canterbury Hockey Club), r.o. 29 en 30.
[8] Post b.3 van Tabel I behorende bij de Wet OB.

in artikel 11, tweede lid, van de Wet OB. Blijven over de mogelijk te stellen voorwaarden dat:

b. het beheer en het bestuur van de instellingen in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding moeten geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;
c. de instellingen prijzen moeten toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;
d. de vrijstellingen niet tot verstoring van de mededinging mogen leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

De implementatie van de voorwaarde van onderdeel b betekent dat niet publiekrechtelijke lichamen (bijvoorbeeld verenigingen) die diensten op het gebied van de sportbeoefening verrichten de btw-sportvrijstelling helemaal niet meer kunnen toepassen op de door hen verrichte diensten als sprake is van een betaald bestuur. Een beperking van deze voorwaarde tot enkel de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties is niet mogelijk. Dit betekent dat invoering van deze voorwaarde ongewenst is, omdat tal van diensten die thans zijn vrijgesteld in de toekomst belast zouden worden. Denk bijvoorbeeld aan de dienst van een sportkoepel met een betaald bestuur aan één van haar leden (een sportvereniging).

Toegespitst op de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties betekent de voorwaarde genoemd in onderdeel c dat wanneer de gebruiksvergoeding voor het gebruik van een sportzaal- of terrein onder een bepaalde normprijs is, de btw-sportvrijstelling van toepassing is en boven die norm niet. Nederland kent degelijke normen niet. Het hanteren van commercieel prijsbeleid past ook niet in het sportbeleid van het Ministerie van VWS, omdat sport toegankelijk moet zijn voor iedereen.

Wat betreft de voorwaarde genoemd in onderdeel d merk ik het volgende op. Deze bepaling maakt het mogelijk om van een vrijstelling af te zien wanneer te verwachten is dat de toepassing van de vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door sportverenigingen leidt tot concurrentieverstoring ten opzichte van commerciële aanbieders van die accommodaties. Het is niet mijn verwachting dat dit het geval is, omdat het gelet op de verschillende condities waaronder de diensten worden verricht om verschillende markten gaat.

1.4 Artikel 134 van de btw-richtlijn

Op grond van artikel 134 van de btw-richtlijn zijn goederenleveringen en diensten in de volgende gevallen van (onder meer) de btw-sportvrijstelling uitgesloten:

a. wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
b. wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Nederland heeft deze bepaling met betrekking tot de btw-sportvrijstelling nog niet omgezet in de Wet OB. Wanneer wordt overgegaan tot het richtlijnconform maken en uitvoeren van de btw-sportvrijstelling, zal ook

deze voorwaarde in artikel 11, tweede lid, van de Wet OB voor de sportvrijstelling van toepassing moeten worden verklaard.

Op de onontbeerlijkheid van de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties voor sportbeoefening ben ik reeds in paragraaf 1.1.2 ingegaan. Blijft over onder welke omstandigheden de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie door een instelling in hoofdzaak ertoe strekt extra opbrengsten te verschaffen en in rechtstreekse mededinging staat met commerciële exploitanten. Terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie door een instelling is doorgaans de hoofdactiviteit van de niet winstbeogende instellingen waardoor deze uitsluiting geen effectieve toepassing zou kennen. Beide uitsluitingen bieden dus geen soelaas waar de wens bestaat om de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties in de belaste sfeer te houden.

2. Financiële analyse

De structurele btw-teruggaafpositie waarin sommige gemeenten en sportstichtingen zich bevinden zal door de verruiming verdwijnen. Momenteel wordt het ter beschikking stellen van sportaccommodaties veelal belast tegen het verlaagde btw-tarief van 6% en bestaat een recht op aftrek van de btw betaald over de inkopen en investeringen. Aangezien over inkopen en investeringen (bijvoorbeeld nieuwbouw of renovatie van de accommodatie) vaak 21% btw is verschuldigd, is de teruggaaf van btw voor gemeenten en sportstichtingen in het algemeen hoger dan de voldoening van btw bij het ter beschikking stellen van de accommodatie. De teruggaafpositie verdwijnt bij de verruiming van de vrijstelling, doordat het recht op aftrek van voorbelasting komt te vervallen.

2.1 Brongegevens

Op basis van de huidige inzichten zorgt de richtlijnconforme aanpassing van de btw-vrijstelling voor een structurele budgettaire jaarlijkse opbrengst van circa € 210 miljoen. Deze raming is gebaseerd op CBS-gegevens over de overheidsinkomsten en uitgaven aan sportaccommodaties en op informatie verstrekt door Stichting Waarborgfonds Sport (SWS) over de investeringen van sportstichtingen in sportaccommodaties.

De verruiming van de btw-sportvrijstelling ziet op een deel van deze inkomsten en uitgaven aan sportaccommodaties. Ten eerste is rekening gehouden met het deel van de sportaccommodaties dat al vrijgesteld van btw ter beschikking wordt gesteld, omdat sprake is van passieve verhuur en niet van de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie zoals wordt bedoeld met het gelegenheid geven van sportbeoefening waarvoor het verlaagde tarief geldt. Ten tweede moet een onderscheid gemaakt worden tussen de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door niet winstbeogende instellingen en commerciële exploitanten. De verruiming van de vrijstelling ziet alleen op de eerste groep. Commerciële exploitatie is en blijft belast voor de btw. Ten derde is rekening gehouden met lopende discussies over fiscale constructies waarbij volgens de Belastingdienst oneigenlijk beroep wordt gedaan op het verlaagde btw-tarief dat geldt voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties. Een eventuele belastingopbrengst bij deze groep belastingplichtigen draagt wel bij aan de schatkist maar is niet lastenrelevant, omdat het belastingvoordeel dat door de verruiming van de vrijstelling wordt weggenomen nooit is bedoeld door de wetgever.

2.2 Herzieningseffect

Door de herzieningtermijn die geldt voor de aftrek van btw op investeringen in onroerende zaken zal de budgettaire opbrengst de eerste jaren na verruiming van de vrijstelling hoger uitvallen. De btw-aftrek die in het jaar van investeren wordt ontvangen moet namelijk in de negen daarop volgende jaren worden herzien. De aftrek moet worden herzien als blijkt dat het investeringsgoed niet langer wordt gebruikt voor belaste handelingen. Wanneer geen overgangsmaatregel wordt getroffen en de herzieningstermijn toegepast wordt, bedraagt de budgettaire opbrengst in het eerste jaar van invoering circa € 310 miljoen. In de acht daarop volgende jaren loopt deze opbrengst af tot de structurele opbrengst van circa € 210 miljoen.

3. Conclusie

Concluderend, EU-lidstaten mogen geen onderscheid maken tussen prestaties aan leden en prestaties aan niet-leden. Het HvJ EU merkt voorts de terbeschikkingstelling van een sportterrein aan als een prestatie die onontbeerlijk is voor de sportbeoefening. Op deze prestatie zou de btw-sportvrijstelling van toepassing moeten zijn. Het verbinden van voorwaarden aan de Nederlandse btw-sportvrijstelling die op grond van artikel 133 van de btw-richtlijn zijn toegestaan, biedt – voor zover dit niet al gebeurt – geen soelaas om de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties buiten de vrijstelling te houden.

Een verruiming van de Nederlandse btw-sportvrijstelling acht ik op termijn onvermijdelijk. Op korte termijn ziet het kabinet, zoals eerder met u gedeeld, binnen de budgettaire kaders geen mogelijkheid om de budgettaire gevolgen hiervan in te passen.

Ik vertrouw erop uw Kamer hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes